

0. 772066

На правах рукописи

Сиботина Инна Вячеславовна

**НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО И НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА В
ГОДЫ НЭПа (1921 – 1930 гг.)**

12.00.14 – административное право, финансовое право,
информационное право

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2008

Сиботина

Работа выполнена на кафедре финансового права
Государственного университета – Высшей школы экономики

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор
Ялбулганов Александр Алибиевич

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор
Агапов Андрей Борисович

кандидат юридических наук
Лагутин Игорь Борисович

Ведущая организация: Всероссийская государственная налоговая
академия

Защита состоится 21 октября 2008г. в 15.30 на заседании
диссертационного совета Д 212.048.04 при Государственном университете –
Высшей школе экономики по адресу: 109017, Г.Москва, ул.М.Ордынка, 17,
аудитория 315

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного
университета – Высшей школе экономики

Автореферат разослан «18» сентября 2008 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000467737

Ученый секретарь диссертационного совета
кандидат юридических наук, доцент

Т.Н.Трошкина

Общая характеристика работы

Актуальность темы диссертационного исследования обусловлена особым интересом к сфере правового регулирования финансовых отношений, что связано с поиском оптимальных моделей построения экономической системы в России. В этой связи особое внимание неизменно привлекает налоговая проблематика, поскольку вопросы совершенствования налогового законодательства, реформирования системы налогов и сборов составляют ключевые проблемы экономической политики государства.

Обращение к финансово-правовому наследию и опыту организации системы налогов и сборов в пореформенные периоды прошлых лет создает условия для более эффективного выявления позитивных и негативных сторон в современном правовом регулировании финансовых отношений. Историко-правовой метод позволяет ответить на вопросы, касающиеся причин возникновения того или иного государственно-правового явления, условий их развития в прошлом и настоящем, основных перспектив и тенденций их эволюции в будущем.

На сегодняшний день одним из наиболее востребованных научных направлений являются вопросы, посвященные развитию отечественной науки финансового права и финансового (в т. ч. налогового) законодательства в 1920-е гг. в условиях развернувшейся новой экономической политики (далее – НЭП).

С известной долей условности можно сказать, что налоговое право первого периода НЭПа развивалось как «декретное законодательство», поскольку основополагающие положения налоговой политики и налогового регулирования принимали форму соответствующих декретов. Именно в годы НЭПа, когда шла реализация налоговой реформы, сформировалась структура нормативных актов, регулирующих налоговые отношения, с незначительными переменами действовавшая на протяжении всего советского периода. Была сформирована налоговая система, определены полномочия финансовых органов, отвечавших за сбор налогов.

Исследование основных направлений налоговой политики и налогового законодательства в годы НЭПа позволит провести более тщательную оценку ситуации, сложившейся в современном налогообложении, будет способствовать выработке наиболее эффективных приемов проведения налоговой политики в России в наши дни.

Степень научной разработанности диссертационного исследования

Теоретическую основу диссертация составили изучение и критическое осмысление монографий, научных статей, комментариев законодательства, вышедших в свет в советский период, а также немногочисленных работ по данной проблематике современных российских исследователей.

Несмотря на то, что в 1920-е гг. финансово-правовые исследования в основном группировались вокруг бюджетного права, было издано много научных работ, посвященных налогообложению тех лет, в которых содержалось немало интересных рассуждений по налоговой проблематике.

Прежде всего, следует выделить работы П. П. Гензеля, в которых содержатся анализ союзных и местных налогов¹ и рекомендации по совершенствованию налогового законодательства. Изучением социально-экономических аспектов налогообложения в период НЭПа занимался В. Н. Твердохлебов². М. Д. Загряцков в своих исследованиях уделял большое внимание анализу налоговых правоотношений и субъективных прав налогоплательщика, особенно в части обжалования незаконных решений финансовых органов.³ П. Полозов рассматривает вопросы обложения подоходным и сельскохозяйственным налогом, формулирует рекомендации по совершенствованию подоходного обложения с целью «вытеснения частного с хозяйственной арене»⁴.

К наиболее интересным работам, на наш взгляд, следует отнести статью Д. В. Кузовкого, в которой автор, анализируя перерождение сущности налога

¹ Гензель П. П.: 1) Налоги Союза ССР. М., 1926; 2) Местные налоги. Юридическое исследование. Л., 1927.

² Твердохлебов В. Н. Социально-экономическое назначение налогов при современных условиях // Вестник финансов. 1922. № 20.

³ Загряцков М. Д. Право финансовой жалобы // Административная юстиция и право жалобы в теории и законодательстве. М., 1925.

⁴ Полозов П. Подоходный налог и сельхозналог // Вестник финансов. 1929. № 4.

в условиях советской политической системы, предпринял попытку, придать ему статус сбора, взимавшегося на возвратных началах⁵.

Упоминания заслуживают также работы В. Я. Альтшулера⁶, исследовавшего налоговую систему в первые годы НЭПа, и В. Я. Гросмана, анализировавшего налоговое законодательство последних лет НЭПа⁷, статьи Б. Самойлова⁸, Н. Полянского⁹, Е. Милова¹⁰ и др.

Диссертант изучила работы известных экономистов: Н. Д. Кондратьева¹¹, много внимания уделявшего исследованию сельхозналога как инструмента финансовой политики того периода, Г. Я. Сокольников¹², которой последовательно отстаивал тезис о налоговом платеже как главном источнике доходной части советского государственного бюджета.

Среди работ, созданных уже после 1930 года, следует назвать труды М. Я. Залесского¹³, который, анализируя советскую налоговую политику в деревне в первые годы НЭПа, критиковал практику взимания многочисленных натуральных налогов, тормозившую развитие не только сельского хозяйства, но и других отраслей народного хозяйства, а также В. П. Дьяченко¹⁴, считавшего налоги одним из основных инструментов политики свертывания частного производства.

Среди более поздних работ следует отметить монографию М. Л. Марьяхина¹⁵, посвященную эволюции налогообложения населения в советский период, а также статью В. П. Данилова¹⁶, в которой известный «историк-аграрник» и «крестьяновед» одним из первых критически

⁵ Кузовков Д. В. Перерождение налога в условиях СССР // Проблемы экономики. 1929. № 4 – 5.

⁶ Альтшулер В. Я. Налоги (промысловый, подоходный, гербовый сбор и акцизы). М.: изд-во «Экономическая жизнь», 1926.

⁷ Гросман В. Я. Налоги и сборы в СССР. М.: изд-во «Техника управления», 1929.

⁸ Самойлов Б. Льготы в налоговом законодательстве и практике // Вестник финансов. 1928. № 9.

⁹ Полянский Н. Ответственность за неплатежи налогов // Финансы и народное хозяйство. 1928. № 21.

¹⁰ Милов Е. Свертывание частного и наши задачи // Финансы и народное хозяйство. 1928. № 39.

¹¹ Кондратьев Н. Л. О принципах построения единого сельскохозяйственного налога // Избранные сочинения. М.: Экономика, 1991.

¹² Сокольников Г. Я. Новая финансовая политика на путях к твердой валюте М.: Наука, 1991.

¹³ Залесский М. Я. Налоговая политика Советского государства в деревне. М.: Госфиниздат, 1940.

¹⁴ Дьяченко В. Н. Советские финансы в первой фазе развития социалистического государства. М., 1947.

¹⁵ Марьяхин Г. Л. Очерки истории налогов с населения СССР. М., 1964.

¹⁶ Данилов В. П. Налоговая политика в деревне // Октябрь и советское крестьянство. М., 1971.

отозвался о «перегибах» в налогообложении, состоявших в резком увеличении размера налога с зажиточных крестьян.

В начале 1990-х гг. тему правового регулирования налогообложения в годы НЭПа исследует в своей диссертации Г.А. Кутына¹⁷, пришедшая к выводу об определяющем влиянии политики «военного коммунизма» на построение налоговой системы в годы НЭПа. Следует также отметить несколько интересных работ современных авторов – И. А. Комиссаровой¹⁸, С. Г. Верещагина¹⁹ и др., посвященных проблемам налогообложения в период НЭПа.

Цель и задачи диссертационного исследования

Целью исследования является анализ развития системы прямых и косвенных налогов на протяжении всего периода НЭПа, выявление сущности советской налоговой политики конца 1920-х годов, а также воздействие налоговой реформы 1930 г. на систему налогообложения в условиях свертывания НЭПа.

Для достижения указанной цели были поставлены следующие задачи:

- анализ системы нормативных правовых актов о налогах и сборах, действовавших в годы НЭПа;
- выявление особенностей существовавшей в тот период процедуры принятия нормативных правовых актов по вопросам налогообложения;
- исследование развития системы налогообложения сельхозпроизводителя на начальном этапе НЭПа
- сопоставительный анализ законодательства о прямых налогах и акцизном обложении первого периода НЭПа;
- исследование процессов становления и развития системы местного обложения;

¹⁷ Кутына Г. А. Становление советской налоговой системы в период НЭПа. Автореферат дисс. ... канд. юрид. наук. М., 1990.

¹⁸ Комиссарова И. А. Система прямого обложения в 1920-е годы. Автореферат дисс. ... канд. историч. наук. Иваново, 2000.

¹⁹ Верещагин С. Г. Политика налогов в СССР в период с 1917 по 1941 гг. / Право и политика, 2007, № 7.

- выявление и анализ приоритетных направлений советской налоговой политики в последние годы НЭПа;
- уяснение роли налоговой реформы 1930 года в осуществлении политики свертывания НЭПа и уничтожения частного производства.

Объект диссертационного исследования составляет система налогов, действовавших в годы НЭПа (1921 – 1930 гг.), советское налоговое законодательство и налоговая политика последних лет НЭПа.

Предметом диссертационного исследования являются:

- проблемы построения налоговой системы в период НЭПа;
- особенности налоговых правотворческих процедур на государственном и местном уровнях в годы НЭПа;
- приоритетные направления советской налоговой политики в условиях свертывания НЭПа.

Методология и эмпирическая база диссертационного исследования

Методологической основой для полного, комплексного и системного решения поставленных в работе задач является весь спектр общенаучных методов познания, к которым относятся: сравнение, анализ, синтез, восхождение от абстрактного к конкретному, логический, диалектический, философский, системно-структурный.

При выполнении работы использовались такие методы научного анализа, как: конкретно-исторический, толкование, сравнительно-правовой, формально-правовой, логико-юридический и т.д.

Используемые в диссертации методы не исключают возможность простого изложения фактов с целью придания соответствующей аргументации необходимой доказательной базы.

Эмпирическую основу исследования составили, прежде всего, нормативные правовые акты о налогообложении в годы НЭПа, а также научные работы тех лет и публикации в периодической печати.

Упомянутые источники можно свести к четырем основным группам: 1) законодательные материалы; 2) подзаконные акты; 3) партийные документы

и материалы партсездов и конференций; 4) периодические издания 1920-х – 1930-х гг.

К законодательным источникам относятся декреты и постановления союзного и республиканского значения (ЦИК, ВЦИК, СНК, СТО) о вводе в действие того или иного государственного или местного налога.

В положениях определялись: основная цель принятия налога, срок начала действия постановления, субъекты (в том числе и лица, ответственные за своевременный сбор налога) и объекты, методы исчисления и взимания налога, меры ответственности за нарушение правил обложения.

В инструкциях, дополнявших законодательные акты, более детально разрабатывались методы исчисления и взимания налогов.

Законодательные акты и инструкции в основном публиковались в таких сборниках как: «Собрание узаконений и распоряжений рабочего и крестьянского правительства РСФСР за 1920 – 1930 гг.» и «Собрание законов и распоряжений рабочего и крестьянского правительства СССР за 1924 – 1930 гг.», а также «Вестник ЦИК СССР», содержащий, кроме законодательных актов, инструктивные статьи финансовых работников и ряд других специальных собраний правовых источников.

К партийным документам и материалам съездов и конференций относятся стенограммы заседаний, содержащиеся в сборнике «КПСС в резолюциях и решениях съездов, конференций, пленумов ЦК» (тома 2 – 5).

Среди большого числа периодических изданий, выходивших в 1920-е гг., особый интерес вызывают журналы: «Вестник финансов», «Финансы и народное хозяйство», «Социалистическое хозяйство», «Экономическая жизнь», «Финансовая газета» и ряд других периодических изданий.

На защиту выносятся следующие положения диссертации, отражающие ее научную новизну:

1. На основе комплексного, всестороннего исследования налогового законодательства и налоговой политики периода НЭПа была

сформулирована авторская концепция классификации источников налогового права того периода, предусматривающая их группировку по следующим критериям: юридическая сила акта, предмет регулируемых отношений, время принятия акта и принявший его орган.

Наличие в период НЭПа в системе государственных институтов одновременно нескольких органов, наделенных законодательными полномочиями, привело к тому, что норма налогового права могла быть облечена в форму различных правовых актов – декретов, постановлений, положений, временных правил и инструкций высших органов государственной власти.

Центральное место в системе источников налогового права рассматриваемого периода занимали декреты ВЦИК и СНК. Принимаемые в форме инструкций ведомственные акты дополняли и конкретизировали порядок налогообложения, установленный налоговыми декретами.

2. В период НЭПа формируются организационно-правовые основы налогообложения: создается система налоговых органов, принимаются важнейшие законодательные акты в налоговой сфере, определяются контуры системы налогов и сборов.

Отход от политики военного коммунизма ознаменовался переходом от практики взимания натуральных налогов к преимущественно денежной форме налогообложения.

Идеологический фактор, остававшийся господствующим началом налогообложения в предыдущий период, уступает место экономической целесообразности в определении основных направлений налоговой политики, которая в период НЭПа носила ярко выраженный фискальный характер.

Налоговое законодательство и налоговая политика периода НЭПа, наряду с фискальной функцией, продолжают осуществлять также политическую функцию. Налоги выступают в качестве одного из эффективных инструментов классовой политики государства.

3. Построение системы прямого налогообложения в первый период НЭПа имело ряд особенностей. Наиболее существенной из них являлось построение системы налогообложения сельхозпроизводителя.

Принятие закона о сельхозналоге и иных дополнявших его правовых актов имело для крестьян особое экономическое значение, поскольку содействовало развитию крестьянского хозяйства. Во-первых, устранялась множественность налогов, что было выгодно как индивидуальным, так и коллективным сельхозпроизводителям. Во-вторых, крестьянам предоставлялись широкие льготы в области обложения сельхозналогом. В-третьих, система построения налога способствовала развитию технической базы сельского хозяйства.

Переход от продналога к единому сельскохозяйственному налогу являлся значительным шагом вперед в построении системы налогообложения сельхозпроизводителя. Однако сельхозналог сохранял и некоторые «родимые пятна» военного коммунизма: он имел громоздкую конструкцию и при его исчислении и взимании проступали отдельные черты, унаследованные от натуральной модели налогообложения.

Формируется оригинальная модель обложения промысловым налогом. Ежегодные корректировки законодательства о промысловом налоге, его адаптация к изменениям экономической ситуации позволяли не только совершенствовать технику обложения, но и обеспечивали значительный рост объемов налоговых поступлений, что сделало промысловый налог уже в первые годы НЭПа одним из ведущих в системе прямых денежных налогов.

4. В период НЭПа формируются нормативно-правовые основы системы прямого личного обложения.

Первым налогом в этой системе стал общегражданский налог, который, благодаря своей упрощенной технике обложения, был крайне необходим для развития советской экономики в первые годы НЭПа.

Уже через год после его введения система прямого личного обложения дополнилась более совершенной формой налогообложения в виде

подоходно-поимущественного налога. В течение трех лет, последовавших за введением подоходно-поимущественного налога, система прямого личного обложения пополнилась такими налогами, как дополнительный налог, взимаемый с доходов государственных предприятий и налог с наследств и с имущества, переходивших по актам дарения.

Характерным признаком системы прямого личного налогообложения являлось то, что она, как и вся советская система налогообложения в целом, строилась на основе различия подходов в обложении государственного и частного производителя, т.е. в отношении физических и юридических лиц, осуществлявших частную деятельность, прямое личное обложение строилось на основе высокой прогрессии ставок.

5. Косвенное обложение в период НЭПа (представлено акцизным обложением) преследовало двоякую цель: с одной стороны, с его помощью формировались финансовые ресурсы для восстановления и развития экономики страны, с другой стороны, акциз использовался как орудие классовой борьбы, для притеснения частного.

6. Нормативные правовые акты, установившие порядок местного налогообложения в восстановительный период НЭПа, определяют полномочия центральных и местных органов власти в области правового регулирования местных налогов, устанавливают перечни местных налогов и сборов, распределение которых проводилось по признаку административно-территориального образования.

Анализ налогового законодательства о местных налогах и сборах и соответствующей правоприменительной практики позволяет определить особенности налогообложения на местном уровне.

Построение системы местных налогов и сборов, как и системы государственных налогов, началось в условиях полного разрушения финансово-правовых основ государственной деятельности и отсутствия необходимого опыта работы у вновь созданных органов советской власти, на которые было возложено восстановление финансовой системы страны.

Поэтому развитие местного налогообложения осуществлялось преимущественно через экспериментирование в области нормативно-правового регулирования, путем ежегодной корректировки законодательства, устанавливавшего местные налоги и сборы в зависимости от внешних экономических условий налогообложения и эффективности обложения тем или иным местным налогом.

Закрепленный в законах союзных республик порядок установления местных налогов и сборов в отдельных административно-территориальных единицах указывал на централизованный характер местного налогового регулирования, основанный на подчинении нижестоящих местных советов вышестоящим. Иерархия законов также соблюдалась и во взаимоотношениях центра с союзными республиками в области правового регулирования местных налогов и сборов.

7. Налоговая политика НЭПа с ее ярко выраженной фискальной нацеленностью была призвана содействовать реализации поставленных перед правительством задач – индустриализации, коллективизации, формированию социальной политики

На их решение требовалось немало денежных средств, которые могли быть получены только в результате повышения фискального потенциала налога, что и стало приоритетным направлением налоговой политики периода НЭПа. При этом если иные (буржуазные) государства повышали фискальный потенциал налогов в основном за счет совершенствования их обложения, то советское государство в этом случае, наряду с этим приемом, использовало и политический инструмент воздействия. Он выражался в применении налогов в качестве орудия классовой политики. Путем усиления «налогового прессинга» в отношении так называемых капиталистических элементов (особенно в последние годы существования НЭПа) государство пыталось решить задачи как финансового, так и политического характера. Оно использовало налоги не только в интересах пополнения доходной части государственного бюджета, но и путем усиления экономического давления

на частного, что неизбежно приводило в конечном счете к свертыванию НЭПа.

Налоги в рассматриваемый период использовались не только как традиционные инструменты фискальной политики, но и как орудие политической борьбы с классовым врагом на принципах экономического подавления частного и стимулирования государственного производства.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что при совершенствовании налоговой системы на современном этапе необходимо использовать исторический опыт развития налогообложения. Изучение налогово-правового регулирования экономики Российской Федерации на одном из наиболее успешных (в экономическом и финансовом отношениях) отрезков ее истории может положительно отразиться на развитии современного налогового законодательства.

Результаты диссертационного исследования могут быть использованы в ходе изучения истории налогового права, а также в учебном процессе – при подготовке учебных программ, лекционных курсов и методических материалов по общему курсу «Налоговое право» и спецкурсу по истории налогового законодательства.

Кроме того, отдельные положения и выводы диссертационного исследования могут быть полезны в качестве теоретического материала для разработки законодательными органами основных направлений налоговой политики на современном этапе развития.

Апробация результатов исследования

Основные положения и выводы диссертации получили апробацию в различных формах:

опубликование основных тезисов диссертации в научных статьях общим объемом около 3 п.л.;

рассмотрение диссертации на кафедре финансового права Государственного университета – Высшей школы экономики;

чтение лекции по налоговому законодательству периода НЭПа в курсе «История финансового права» в Государственном университете – Высшая школа экономики в 2005-2006 и 2006-2007 учебных годах;

участие в научно-исследовательском проекте «Налоговый процесс», финансировавшемся по гранту Научного фонда ГУ – ВШЭ «Учитель – ученики» (доклад по истории налогового процесса в России).

Структура диссертационного исследования обусловлена ее целями и задачами. Работа состоит из введения, двух глав, включающих шесть параграфов, заключения и библиографического списка использованных источников.

Основное содержание работы

Во Введении обосновывается актуальность выбранной темы исследования, анализируется степень научной разработанности проблемы, определяются цели исследования, раскрывается его методологическая основа, приводится обоснование научной новизны работы, формулируются основные положения, обладающие новизной и выносимые на защиту, характеризуется теоретическая и практическая значимость диссертации, указываются формы апробации результатов исследования.

Первая глава – «Формирование законодательных основ налогообложения в годы НЭПа» – посвящена исследованию вопросов возрождения и развития налоговой системы первых лет НЭПа, на основе анализа законодательства о налогообложении и иных нормативных правовых актов, регулировавших порядок взимания налогов, во взаимосвязи с политико-экономическими реалиями того периода.

В первом параграфе – «Структура налогового законодательства в годы НЭПа» – содержится обзор становления нового социалистического права в послереволюционные годы, предшествовавшие эпохе НЭПа. Обосновывается авторская концепция построения системы нормативных правовых актов.

За годы НЭПа в сфере налогообложения было принято большое число нормативных правовых актов о налогах и налоговом администрировании. Декреты, постановления, положения, указы, временные правила, инструкции и иные источники налогового права, были систематизированы и классифицированы диссертантом по различным критериям: юридической силе, виду налогов, предмету регулируемых отношений, компетенции органов власти по введению и взиманию налогов, а также по экономическому признаку (переложению налогового бремени). Например, по степени компетенции органов власти налоги разделялись на государственные и местные, по экономическому признаку – на прямые и косвенные.

Формирование организационно-правовой основы налоговой системы в годы НЭПа началось с принятия двух документов – Декрета ВЦИК «О замене продовольственной разверстки натуральным налогом» от 21 марта 1921 г. и Декрета СНК «Наказ Совета Народных Комиссаров о проведении в жизнь начал новой экономической политики» от 9 августа 1921 г., закрепившего возрождение денежного обращения²⁰.

Поскольку слова «закон» и «указ» ассоциировались со старым эксплуататорским правом, в советской нормотворческой практике первых лет НЭПа активно использовалась терминология времен Великой французской революции (декрет, декларация, резолюция). При этом юридической силой закона обладал декрет, представлявший собой юридический акт, который по правовой силе уступал лишь конституции. Подзаконными актами являлись инструкции, принимаемые в дополнение и пояснение отдельных декретов.

Основными участниками нормотворческого процесса являлись СНК, ВЦИК, а после образования СССР и ЦИК, обладавшие правом принимать декреты. Чаще всего практиковалась модель принятия совместных декретов ВЦИК (ЦИК) и СНК. Кроме этих органов власти правом издавать законы обладал также СТО, которому делегировались полномочия СНК. Подзаконное нормотворчество осуществлялось народными комиссариатами (например, комиссариатами юстиции, продовольствия или финансов). На местном уровне им занимались военно-революционные комитеты, местные советы, местные исполкомы, сельские сходы и т.д.

Второй параграф – «Система прямого налогообложения» – посвящен исследованию процесса возрождения и развития системы прямого налогообложения в восстановительный период НЭПа.

Анализ налогового законодательства первых лет НЭПа и исследование работ, посвященных данной тематике, показали, что главной причиной, по

²⁰ СУ РСФСР 1921г., № 59. Ст. 403. П. 10, С 698.

которой советское правительство в начале 1920-х годов приступило к восстановлению системы налогообложения, стал переход от политики «военного коммунизма» к новым экономическим отношениям. Основным направлением в реализации новой экономической программы стали: более либеральный подход в осуществлении экономической политики, резкое сокращение доли централизма в управлении народным хозяйством и предоставление местным органам власти большей свободы в исполнении своих полномочий. В связи с этим, одной из первоочередных задач финансовой политики государства стало построение системы налогов и сборов, крайне необходимой для преодоления бюджетного дефицита и выхода из экономического кризиса.

Возрождение налоговой системы началось с принятия Декрета от 21 марта 1921 г. «О замене продовольственной и сырьевой разверстки натуральным налогом», то есть с построения системы обложения сельхозпроизводителя, что являлось закономерным для страны с преобладанием аграрного производства, находившейся на краю экономической пропасти.

Первоначально система налогов с сельхозпроизводителя строилась на основе натурального обложения. Характерным для системы натурального обложения являлось то, что она действовала только в течение первых трех лет НЭПа. На протяжении полутора лет ее развитие сопровождалось принятием большого количества декретов, которыми устанавливались многочисленные натуральные налоги на различные виды сельхозпродукции. Отличительными чертами обложения сельхозпроизводителя являлись множественность налоговых платежей, количество которых даже без местных налогов насчитывалось более десятка штук (например, декреты «О натуральном налоге на молочные продукты»²¹, «О натуральном налоге на хлеб, картофель и масленичные семена»²² и «О натуральном налоге на

²¹ СУ РСФСР. 1921. № 37. Ст. 197. С. 315–317.

²² СУ РСФСР. 1921. № 38. Ст. 204. С. 327–329.

яйца»²³ и т.д.) и, в связи с этим, сложный характер объекта обложения, объединявшего землю, скот и продукты сельхозпроизводства.

Следует также отметить подвижный характер натурального обложения, что также являлось следствием его несовершенства и проявлялось в ежегодной корректировке таких элементов налогообложения, как круг налогоплательщиков, размер ставки, объект обложения. Существовали многочисленные налоговые льготы, которые предоставлялись на законодательном уровне и не только в целях стимулирования сельхозпроизводства, но, в силу проводимой государственной политики, обладали социальной и идеологической направленностью. В первые полтора года натурального обложения льготы имели в основном номинальный характер, т.к. неразвитое налоговое администрирование и произвол власти на местах не позволяли в должной мере следовать букве закона. Обращала на себя внимание высокая прогрессия ставок натурального обложения, которая являлась тормозом в развитии сельскохозяйственного производства и подталкивала налогоплательщика к уклонению от уплаты налога. Все это, естественно, отрицательно сказывалось на обложении сельхозпроизводителя, которое в те годы характеризовалось недоимочностью по всем натуральным платежам и среди большинства налогоплательщиков. Наиболее существенные негативные последствия влекло за собой несовершенство администрирования натуральных налогов, осуществляемого Народным Комиссариатом Продовольствия, который некоторые вопросы натурального обложения решал совместно с Народным Комиссариатом Земледелия и Центральным Статистическим Управлением. На местах ответственность за исчисление и взимание натуральных налогов возлагалась на волостные комитеты и сельские советы, осуществлявшие свои обязанности совместно с представителями от общественности (Положение «О представителях отдельных групп плательщиков налога на зерновые хлеба, картофель и

²³ СУ РСФСР. 1921. № 38. Ст. 205. С. 329–330.

масленичные семена» от 19 мая 1921г.²⁴) и под непосредственным руководством уездных и окружных продовольственных комитетов.

Несмотря на все несовершенство системы натурального обложения, переход к нему стал первым положительным шагом в построении финансовой системы и развитии экономики. В связи с применением инструментов новой экономической политики, к концу 1923 года, сведена на нет была практика применения методов политики «военного коммунизма» (продразверстка, контрибуция, конфискация и т.д.), что позволило крестьянам более свободно распоряжаться излишками своей продукции и, тем самым, способствовало преодолению продовольственного кризиса.

Реформирование системы обложения сельхозпроизводителя 10 мая 1923 г. привело к замене единого натурального налога на единый сельскохозяйственный налог, который объединил в себе все платежи, взимавшиеся с крестьян, и переходу от натуральной формы обложения к денежной. Все это способствовало совершенствованию системы обложения сельхозпроизводителя, так как устранялся множественный характер обложения, а предоставление крестьянам широких льгот способствовало экономическому развитию их хозяйств. Тем не менее, несмотря на переход к более совершенному в фискальном и в техническом отношении платежу, система обложения сельхозналогом требовала дальнейшего развития, которое продолжалось на протяжении всего периода НЭПа, в виде ежегодного принятия законодательных актов, корректировавших систему обложения сельхозпроизводителя исходя из социально-экономических интересов государства и ее идеологических особенностей.

Построение системы прямых денежных налогов началось с принятия 26 июля 1921г. Положения о государственном промысловом налоге. Промысловый налог нэповского периода представлял собой примитивную копию дореволюционного промыслового обложения. Он состоял из двух платежей – патентного и уравнительного сборов и обладал высоким

²⁴ СУР.РСФСР 1921г., № 48, 248, с. 485 – 486.

фискальным эффектом, что ставило его на одно из первых мест в системе прямых денежных налогов. Его появление было обусловлено возрождением и интенсивным развитием торговли, которая в первые годы НЭПа являлась основным источником получения «быстрых доходов».

Исследование законодательства о промысловом налогообложении показало, что:

1) использование функции экономического воздействия промыслового налога на развитие отдельных отраслей хозяйствования в политических интересах, то есть в качестве орудия классовой борьбы, являлось наиболее существенным недостатком налоговой политики, проводимой советской властью, и крайне отрицательно сказывалось как на развитии налогообложения, так и на экономике страны в целом;

2) усиление роли промыслового обложения привело к вытеснению частнокапиталистических элементов, появлению иждивенческих настроений в экономике и в конечном счете поставило экономику в жесткую зависимость от государства;

3) несмотря на все идеологические перегибы, свойственные советской налоговой политике, развитие системы промыслового обложения в первый период НЭПа (1921 – 1923 гг.) шло достаточно быстро и эффективно. Ежегодные корректировки законодательства о промысловом налоге, в зависимости от экономических условий, позволили усовершенствовать технику обложения, повысить профессиональный уровень налогового аппарата. В результате, рост бюджетных поступлений от промыслового налога, и, прежде всего, от уравнительного сбора, был существенно увеличен, что сделало промысловый налог уже в первые годы НЭПа одним из ведущих в системе прямых денежных налогов.

В течение первой половины НЭПа система прямых денежных налогов пополнилась рядом налогов, которые финансово-правовая доктрина того периода разделяла на две группы – прямые реальные налоги и прямые личные налоги. При этом, к личным налогам относились платежи,

взимавшиеся с дохода или имущества, принадлежавшего налогоплательщику.

В основании системы прямых личных налогов находился общегражданский налог, который благодаря своей упрощенной технике обложения был необходим для развития советской экономики в первые годы НЭПа. Однако уже через год (16 ноября 1922 г.) Декретом ВЦИК и СНК был введен более совершенный по форме обложения налог, именуемый подоходно-поимущественным налогом²⁵.

После введения подоходно-поимущественного налога система прямого обложения в течение последующих трех лет была пополнена такими платежами, как дополнительный подоходный налог, взимаемый с доходов государственных предприятий (установлен Декретом ВЦИК и СНК 20 июня 1923г.²⁶), и налог с наследств и с имуществ, переходивших по актам дарения (введен Декретом ВЦИК и СНК 12 января 1925г.²⁷).

Характерным признаком советской системы прямого личного обложения являлось то, что она, как и вся налоговая система в целом, строилась на основе различий в подходах к обложению государственного производителя и частного. В отношении доходов так называемых «нетрудовых элементов» система личного обложения строилась на основе ежегодного усиления налогового режима.

В третьем параграфе – «Развитие косвенного налогообложения» – на основе анализа нормативно-правового регулирования акцизов рассматривается вопрос о формировании и развитии системы акцизного обложения.

Установление акцизной формы обложения началось одновременно с принятием Декрета СНК от 9 августа 1921г. «Наказ СНК о проведении в

²⁵ СУ РСФСР. 1922. № 76. Ст. 940. С. 1721–1724.

²⁶ СУ РСФСР. 1923. № 6. Ст. 572–573. С. 1089–1091.

²⁷ СУ РСФСР. 1925. № 7. Ст. 47.

жизнь начал новой экономической политики», закрепившего возрождение денежного обращения²⁸.

В течение первых трех лет НЭПа было принято множество законодательных актов, устанавливавших акцизы как на предметы роскоши, так и на товары массового потребления (например, Декреты «Об акцизе с табачных и гильзовых изделий» от 21 ноября 1921г.²⁹, «Об акцизе с нефтяных продуктов» 9 марта 1922г.³⁰, «Об акцизе на изделия текстильной промышленности»³¹ и т.д.). Кроме того, в дополнение к акцизному законодательству были приняты инструкции, регулировавшие порядок исчисления и взимания по каждому акцизу³² и порядок наложения взысканий за нарушение постановлений о косвенных налогах³³.

В результате, уже к концу первого периода НЭПа акцизы играли существенную роль в увеличении поступлений в бюджет и нормализации денежного обращения. Система акцизов, строившаяся по типу дореволюционного обложения, к тому времени уже являлась вполне сложившейся в структурном отношении системой.

Однако, недостаточная развитость товарооборота в первые годы НЭПа не позволяла в равной степени распределить акцизное бремя между городом и деревней, и потому гнет акцизного обложения падал прежде всего на городское население.

Четвертый параграф – «Местные налоги и сборы» – посвящен исследованию советской системы местного обложения, действовавшей в период НЭПа.

Изучение законодательных актов, устанавливавших местные налоги и сборы в первый период НЭПа, показало, что восстановление системы местных налогов и сборов, как и системы государственных налогов, началось в условиях полного разрушения финансово-правовых основ и отсутствия

²⁸ СУ РСФСР. 1921. № 59. Ст. 403. С. 699.

²⁹ СУ РСФСР. 1921. Ст. 631. С. 1037.

³⁰ СУ РСФСР. 1922. № 23. Ст. 258. С. 501.

³¹ СУ РСФСР. 1923. № 17. Ст. 214. С. 323.

³² СУ РСФСР. 1923. № 36. Ст. 380. С. 683.

³³ СУ РСФСР. 1923. № 14. Ст. 183. С. 286–287.

профессионального опыта у только что созданных органов советской власти, на которые была возложена задача восстановления финансовой системы страны.

Развитие местного налогообложения осуществлялось методом ежегодных корректировок законодательства о местных налогах и сборах, в зависимости от экономических условий и целесообразности тех или иных налогов и сборов. При этом, единого кодифицированного правового акта, в котором были бы закреплены местные налоги и сборы, не существовало. Правовое регулирование местного налогообложения осуществлялось на основе ежегодно принимаемого высшими органами центральной власти Положения о местных финансах³⁴, представлявшего собой общий план, в соответствии с которым строилась финансово-правовая деятельность местных органов власти, а также на основе положений, принятых по некоторым отдельным местным налогам (например, о целевом квартирном налоге³⁵ и о местном налоге с публичных зрелищ и увеселений³⁶).

Закрепленный в законах союзных республик порядок установления местных налогов и сборов в отдельных административно-территориальных единицах указывал на централизованный характер местного налогового регулирования, основанный на подчиненности нижестоящих местных советов вышестоящим. Иерархия законов также соблюдалась и во взаимоотношениях центра с союзными республиками по вопросу правового регулирования местных налогов и сборов (Положение о местных финансах СССР, в соответствии с которым принимались законы союзных республик и постановления местных советов, например, Положение о местных финансах РСФСР от 19 ноября 1926г.³⁷).

Во второй главе – «Налоговая политика и реформа налогового законодательства в условиях свертывания НЭПа» – исследуются

³⁴ СУ РСФСР. 1921. № 62. Ст. 446. С. 750–751; № 80. Ст. 693. С. 1111–1114; СУ РСФСР. 1923. № 111–112. Ст. 1045. С. 1883–1903; СЗ СССР. 1926. № 31. Ст. 199. С. 568–575.

³⁵ СУ РСФСР. 1925. № 26. Ст. 178. С. 321; СУ РСФСР. 1927. № 16. Ст. 172. С. 357–359.

³⁶ СУ РСФСР. 1922. № 42. Ст. 495. С. 943–944.

³⁷ СУ РСФСР. 1927. № 92. Ст. 668. С. 1254–1269.

приоритетные направления налоговой политики того периода, а также проводится анализ налоговой реформы 1930г. в контексте с политико-экономической трансформацией советского государства в последние годы НЭПа.

Первый параграф – «Изменение приоритетов налоговой политики в конце 1920-х годов» – посвящен исследованию законодательства, регулировавшего государственные прямые и косвенные налоги в последние годы НЭПа с целью изучения приоритетных направлений советской налоговой политики, проводимой в условиях свертывания НЭПа.

На основе анализа законодательства о государственных налогах последних лет НЭПа сделан вывод о том, что налоговая политика советского государства второй половины НЭПа, как и любого другого государства, прежде всего проводилась в целях увеличения налоговых поступлений. Для советского государства финансовый интерес имел преобладающее значение, что объяснялось поставленными перед правительством задачами (индустриализация, коллективизация, социальная политика и т.д.), на решение которых требовались значительные финансовые ресурсы, которые могли быть получены только в результате повышения фискального эффекта налогообложения.

Если на Западе фискальный потенциал налогов повышался в основном за счет совершенствования техники обложения, то в РСФСР и СССР в этом случае использовался и дополнительный ресурс – политический. Налоги выступали эффективным инструментом классовой политики. Путем усиления «налогового прессинга» в отношении так называемых капиталистических элементов (особенно в последние годы существования НЭПа) государство пыталось решить задачи как финансового, так и политического характера. С помощью налогообложения государство усиливало экономическое давление на частника и вело к свертыванию НЭПа.

В отношении рабочих и малоимущих крестьян, а также в отношении особо незащищенных слоев населения (инвалидов, пенсионеров)

приоритетным становилось социальное направление налоговой политики. Подтверждением этому стало включение в налоговые законы норм, использовавшихся в целях защиты интересов трудящихся и малоимущих слоев населения (например, Постановление «О государственном налоге на сверхприбыль»³⁸ и Постановление «О специальном военном налоге»³⁹).

Во втором параграфе – «Реформа налоговой системы и налогового законодательства в условиях свертывания НЭПа» – содержится анализ налоговой реформы 1930 г., проводимой в тот момент, когда государство окончательно взяло курс на политику свертывания НЭПа и на строительство той системы экономических отношений, которая отвечала основным задачам коммунистической партии.

На основе исследования законодательства, определившего основные направления налоговой реформы 1930г.⁴⁰, соискатель сделал вывод о том, что реконструкция налоговой системы была обусловлена той политико-экономической платформой, на которой стояло Советское государство в последние годы НЭПа.

Поэтапное сворачивание частного производства и свободных рыночных отношений и переход к индустриализации и коллективизации на началах административно-планового распределения привели к созданию новой, не имевшей аналогов во всем мире, «социалистической нетоварной модели экономики». В результате возникла необходимость реформировании всей финансовой системы и, прежде всего, налоговой системы, которая не соответствовала более командно-административной модели хозяйствования, так как в ней преобладали черты дооктябрьской системы налогообложения, построенной на совершенно иных – рыночных – приоритетах экономического развития. Это и стало основной причиной реформирования налоговой системы в 1930 г.

³⁸ СЗ. 1927. № 25. Ст. 273. С. 531–533.

³⁹ СЗ. 1925. № 76. Ст. 577.

⁴⁰ СЗ. 1930. № 16. Ст. 476. С. 853–856.

Последствием налоговой реформы 1930 г. стало кардинальное изменение налоговой системы путем акцизного обложения, сокращения до минимума оставшихся налогов и сборов, и установления платежей, которые были признаны совершенно новым механизмом формирования государственных доходов, соответствовавшим плановому распределению прибыли советских предприятий⁴¹.

Наряду с платежами новой социалистической формы, в системе налогов и сборов, кроме сельскохозяйственного налога⁴², продолжали действовать такие налоги как: промысловый налог⁴³, подоходный налог с частных лиц⁴⁴ и подоходный налог с предприятий обобществленного сектора⁴⁵, а также налог на сверхприбыль, местный налог со строений и земельная рента⁴⁶, установленные в целях укрепления местных бюджетов. Кроме этих платежей, была введена единая государственная пошлина⁴⁷, которая объединила в себе практически все сборы, взимавшиеся государственными органами за конкретные действия, совершенные ими в интересах граждан и юридических лиц.

Сохранение в налоговой системе налогов с частных лиц, несмотря на переход к новым командно-плановым методам ведения народного хозяйства, в котором практически не оставалось места для частного производства, объяснялось присутствием в социалистическом производстве, правда, в относительно ограниченном количестве предприятий частного сектора. Их наличие являлось временной необходимостью, которая «успешно» преодолевалась, в т. ч. с помощью налоговой политики.

В заключении подводятся итоги проведенного исследования, содержатся основные выводы.

⁴¹ СЗ. 1930. № 46. Ст. 478. С. 863 - 865.; Ст. 477. С. 857 - 863.

⁴² СЗ. 1930. № 13. Ст. 143-144. С. 249-270.

⁴³ СЗ. 1930. № 46. Ст. 481. С. 877-887.

⁴⁴ СЗ. 1930. № 46. Ст. 482. С. 888-898.

⁴⁵ СЗ. 1930. № 46. Ст. 482. С. 888-898.

⁴⁶ СЗ. 1930. № 58. Ст. 612. С. 1121-1127.

⁴⁷ СЗ. 1930. № 46. Ст. 480. С. 868-876.

Характеризуя итоги развития налоговой системы и налоговой политики в годы НЭПа, со всей определенностью можно говорить о том, что налогообложение периода НЭПа – уникальная эпоха в истории российского финансового права, начавшаяся с перехода от натуральных налогов к денежным, отмеченная проведением многочисленных налоговых реформ и экспериментов, попавшая под мощный идеологический пресс и, при этом, сохранившая «экономическую разумность».

По теме диссертации опубликованы следующие работы:

1. *Сиботина И. В., Ялбулганов А. А.* Формирование советского налогового законодательства в годы нэпа / И. В. Сиботина // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 2007. №4. С.181-187.
2. *Сиботина И. В.* Акцизы и их роль в налоговой политике в первый период НЭПа / И. В. Сиботина // Налоги и налогообложение. 2005. № 9. С. 25 – 29;
3. *Сиботина И. В.* Восстановление системы косвенного обложения в первые годы НЭПа (на примере акцизов) / И. В. Сиботина // Финансовое право. 2006, № 5, С. 2 – 4.
4. *Сиботина И. В.* Советское промысловое обложение в первые годы НЭПа / И. В. Сиботина // Налоги и налогообложение. 2006. № 8. С. 53 – 62.
5. *Сиботина И. В.* Налоговый процесс в первые годы НЭПа / И. В. Сиботина // Налоги и налогообложение. № 5. 2007. С. 34 – 42.
6. *Сиботина И. В.* Построение системы мастных налогов и сборов и их правовое регулирование в годы НЭПа // История, теория, практика российского права: Сборник научных работ. Вып. 3 / Отв. ред. В. В. Захаров. Курск: Курск. гос. ун-т, 2007. С. 113 – 125.

Отпечатано в типографии ИП Скороходов В.А.

Зак. №3248

Подписано в печать 16.09.2008

Тираж 100 экз. Усл. п.л. 1,5

0-